

SISTEMAS DE INDICADORES Y ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE DEL SECTOR PÚBLICO. UNA APLICACIÓN EN EL ÁMBITO LOCAL DE CASTILLA Y LEÓN

Mercedes REDONDO CRISTÓBAL

Francisco J. JIMENO DE LA MAZA

Departamento de Economía Financiera y Contabilidad

Universidad de Valladolid

RESUMEN

En el contexto socioeconómico actual, el sector público debe hacer frente con sus recursos a un crecimiento exponencial de la demanda de servicios colectivos. Como consecuencia, se empiezan a desarrollar procesos de modernización, reforma y mejora de la gestión pública en los que alcanzan mayor protagonismo los sistemas de medición y evaluación del resultado, con repercusiones sobre los sistemas contables públicos, donde los indicadores, como técnica importada del sector institucional empresarial, se extienden desde los aspectos presupuestarios hacia la utilidad para la gestión. Este trabajo plantea la perspectiva del análisis de la gestión pública mediante indicadores y ratios aplicado a la esfera de las entidades locales, estudiando sus posibilidades en el ámbito de Castilla y León.

1.- INTRODUCCIÓN

En el contexto socioeconómico actual, el sector público ha de dar respuesta con sus prestaciones y servicios a una demanda social creciente, tanto en sus aspectos cuantitativos como cualitativos, empleando a tal fin unos recursos limitados que no pueden incrementarse al mismo ritmo exponencial al que aumentan las necesidades. Por otro lado, la actuación del sector público se está produciendo en un entorno cambiante que, en esencia, conlleva una dinámica de contención del gasto presupuestario (cuando no de reducción).

Para afrontar estos retos, comunes a distintos países de la OCDE, empieza a generalizarse una corriente en la que se desarrollan procesos de modernización, reforma y mejora de la gestión del sector público en los que cobran un especial protagonismo los sistemas de evaluación y medición del resultado de las distintas unidades organizativas, sistemas que incorporan muchas veces técnicas analíticas importadas del sector institucional empresarial.

Estos procesos de reforma alcanzan a los sistemas contables públicos, donde el desarrollo doctrinal ha extendido la técnica de los indicadores desde los criterios para la elaboración y ejecución presupuestaria hasta la utilidad para la gestión y adopción de decisiones. La metodología de ratios, utilizada para el análisis empresarial, puede aplicarse a escala microeconómica en las organizaciones públicas tanto para el análisis presupuestario como para el financiero, desde el momento en que a la entidad se le exige cumplir unos objetivos con unos recursos limitados. La información proporcionada mediante análisis basados en indicadores puede resultar de utilidad tanto en el nivel de integración de los ciclos financieros como en la planificación, para la asignación de los recursos públicos.

Este estudio ofrece una perspectiva del análisis de la actividad económico-financiera que se puede realizar a través de la utilización de indicadores y ratios significativos, aplicado al ámbito de las entidades locales, como esfera de prestación de servicios públicos más cercana al ciudadano y agente de singular importancia en los procesos de descentralización.

2.- MODERNIZACIÓN Y REFORMA EN LA NUEVA GESTIÓN PÚBLICA: IMPLICACIONES PARA LOS SISTEMAS CONTABLES

En el marco estructural de la actividad económica, las administraciones públicas son un agente cuya función principal es producir servicios de naturaleza colectiva que no suelen tener una contrapartida explícita, por lo que principalmente se financian con ingresos tributarios. La actividad económico-financiera del sector público se ha venido incrementando y ha aumentado en complejidad como respuesta a las necesidades sociales crecientes que se presentan en el contexto socioeconómico actual. Para alcanzar sus objetivos, el sector público tiene que hacer frente con sus prestaciones y servicios a una demanda que amplía sus dimensiones de forma exponencial, tanto en cantidad como en exigencia de calidad, gestionando a tal fin unos recursos limitados cuyo ritmo de crecimiento es forzosamente menor. La propia dinámica del entorno socioeconómico no es indiferente al planteamiento de un marco de austeridad presupuestaria, condicionado por diversas circunstancias exógenas y endógenas, como la incorporación al proyecto de moneda común o la necesidad de adaptarse a los procesos de globalización económica, en donde el volumen de recursos que se destinen al estado del bienestar puede incidir en la capacidad competitiva de las economías nacionales en el mercado mundial.

Se puede afirmar, por tanto, que se ha roto el equilibrio de un modelo en el que un incremento de demandas sociales supone automáticamente el aumento de gasto público. Esta consideración pone de manifiesto un cambio de valores, en el que la voluntad de mejorar la prestación de servicios precisa de una orientación que incorpore criterios de mayor eficiencia y aprovechamiento en la utilización de los recursos, para poder obtener la mayor calidad al menor coste posible. Simultáneamente, en el marco de

los cambios producidos en el entorno de actuación pública de los países industrializados, comienzan a aparecer algunas tendencias que, bajo diversas ópticas, cuestionan aspectos de los modelos burocráticos en sus vertientes financiera, institucional y organizativa. Todas estas transformaciones del entorno suponen amenazas y crean nuevos retos para la actuación del sector público, que, como reacción, empieza a desarrollar en su nivel organizativo estrategias de reforma, modernización y mejora de la gestión pública, habiéndose puesto en marcha tales procesos en distintos países de la OCDE bajo la denominación genérica de nueva gestión pública (*new public management*) o bien con la etiqueta de gerencialismo (*managerialism*). Löffler (1996) caracteriza a los esquemas de nueva gestión pública según una serie de factores básicos que serían la orientación al cliente (el ciudadano se convierte en fuente de presión y punto de referencia), mayor libertad en la gestión de recursos, medición del presupuesto y rendimiento, inversión en recursos tecnológicos y humanos y receptividad ante la competencia.

La cuestión, por tanto, se perfila en términos de acometer procesos de reestructuración organizativa del sector público que permitan mantener los niveles alcanzados por el estado del bienestar. Este supuesto de partida relaciona entonces la adaptación de los sistemas que dan soporte a los flujos informativos con los cambios estructurales de la organización. La evolución producida a escala internacional durante la década de los noventa en los sistemas contables públicos microeconómicos (reformándose por un lado los modelos de información económica, financiera y presupuestaria, mientras que por otro se extiende el contenido hacia sistemas informativos para la gestión) se halla vinculada a la modernización en la gestión pública. Así, uno de los aspectos relevantes dentro de la corriente gerencialista es la mayor repercusión que adquieren los sistemas de medición y evaluación del resultado de las distintas unidades organizativas en que se estructura el sector público, incorporando muchas veces estos modelos técnicas importadas del sector privado empresarial, aun cuando se mantengan lógicas e importantes diferencias. De hecho, la vinculación entre reformas en la gestión y cambio en los sistemas contables se puede analizar a partir de cómo determinados aspectos de las transformaciones de los modelos contables responden a las demandas informativas que imponen determinados principios gestores de la nueva gestión pública, y que se podrían sintetizar de la siguiente manera:

a) Una perspectiva centrada en la prioridad de la consecución de objetivos, frente a la visión del modelo burocrático centrada única y exclusivamente en el control mediante normas, requiere información sobre la medida en que tales objetivos se están cumpliendo, al menos en cuanto a criterios de eficacia, eficiencia, economía y equidad. Aunque todos son valores consagrados en el marco de actuación del sector público –en el caso español, desde la misma norma constitucional- lo cierto es que tradicionalmente se solía incidir fundamentalmente en la equidad y la eficacia, mientras que es más reciente el mayor énfasis en los aspectos de eficiencia y economía. El enfoque hacia la optimización de objetivos, que se pueden desagregar en metas asignables a distintas unidades o departamentos, crea o amplía las necesidades informativas, a las cuales los sistemas

contables han de dar soporte al menos en una doble vertiente: por un lado, deben convertirse en una herramienta de apoyo a la gestión, que ayude a los niveles directivos a tomar decisiones; en otra vertiente han de informar del grado en que la organización alcanza los objetivos.

b) Reorientación en la visión del destinatario de los servicios y prestaciones, desde el administrado hacia el cliente. Los planes de mejora y de calidad son un claro exponente de esta concepción. Para los sistemas contables, la orientación al cliente puede enfocarse en el sentido de que la información acerca de cómo se está produciendo el servicio público debería llegar también hacia el ciudadano, para que la utilice en sus propios procesos de decisión. Sin embargo, la realidad demuestra que la información contable pública no suele trascender en el nivel del beneficiario o usuario de los servicios, o al menos puede afirmarse que su difusión tiene escasa repercusión, simplemente porque no es comprensible para quien desconozca las técnicas aplicadas. En este sentido, y desde una perspectiva comparativa en el ámbito internacional, es posible apreciar cómo en los países anglosajones existe una mayor tradición de información contable pública asequible dirigida a la población.

c) Descentralización de los servicios, bien creando unidades autónomas de menor tamaño, bien trasladando las competencias y decisiones destinadas a la consecución de objetivos hacia niveles locales, más próximos al ciudadano y menos burocratizados. Este proceso exige nuevas necesidades informativas respecto de las unidades descentralizadas, tanto requeridas por el nivel central, del que suele depender parte de la financiación, como para permitir comparar su actuación con otras unidades homogéneas, con las que incluso puede llegar a competir. En la medida en que avanzan los procesos de descentralización del sector público, una de las manifestaciones es la creación de agencias o entidades autónomas que aporten mayor flexibilidad y disminuyan costes burocráticos. Asimismo, las administraciones locales aumentan sus competencias, sobre todo en “servicios de proximidad”, que se producen con más eficacia a escala local. En esta dinámica se puede advertir una tendencia a la subsidiariedad, reforzando el papel de la administración local en el sector público, como consecuencia de las reformas modernizadoras. La nueva gestión pública supone un nuevo sentido de lo local, que enlaza con una nueva dimensión de la política, que recoge la implicación entre calidad de vida y servicios públicos más cercanos. Buena prueba del carácter generalizado a escala internacional de estos procesos es la introducción de acepciones anglosajonas para describir algunos de los fenómenos asociados, tales como el “*empowerment*” (devolución del poder del estado centralizado a la sociedad, incluyendo el recuperado por el ámbito local) o el “*outsourcing*” (externalización de servicios por parte de la administración).

3.- TENDENCIAS DE LOS SISTEMAS CONTABLES PÚBLICOS EN EL MARCO DE LOS NUEVOS MODELOS DE GESTIÓN

3.1.- El enfoque de los sistemas informativos contables hacia la utilidad para la gestión.

Los nuevos esquemas de gestión pública requieren una dimensión diferente del contenido informativo de los sistemas contables. La contabilidad, como soporte normalizado de recogida de las operaciones que componen la actividad financiera, económica y gestora de las entidades públicas, facilita información de carácter presupuestario, económico y financiero, que, sin excluir entre sus usuarios a los agentes sociales, está dirigida a que la propia entidad la integre en sus procesos, sirviendo de base para la función planificadora, para la adopción de decisiones y para la función de control. En este sentido, se puede afirmar que cumple una triple función informativa, legitimadora y asignativa. En el marco burocrático tradicional, el desarrollo doctrinal de la contabilidad pública se había articulado más en torno a los aspectos formales de ejecución del presupuesto que a la utilidad para la gestión. La incorporación de técnicas analíticas en la nueva gestión de la administración pública trata de incidir en la función de apoyo a las distintas fases de los procesos de adopción de decisiones, conforme al cambio de paradigma producido en los sistemas contables públicos en el ámbito supranacional (Pina y Torres, 1999, p. 18), bajo el cual se postula la utilidad de la información para la toma de decisiones. En los esquemas de nueva gestión pública, el gestor interno va a ser fundamentalmente quien demande nuevas necesidades informativas, pero también el producto del sistema contable ha de resultar útil para otros usuarios de información (votantes, ciudadanos, proveedores de recursos, instituciones financieras, órganos de control, etc.), con lo que, a la vez que se integra como input de diversos procesos decisorios, la información contable debería actuar como mecanismo de transparencia. Tampoco se puede olvidar al usuario externo vinculado a obligaciones legales, al que hay que facilitar información normalizada y estructurada (López Díaz, A., 1995).

Partiendo de los modelos que aceptan a la contabilidad como forma idónea de facilitar información económica, financiera y de gestión sobre la actuación del sector público, la valoración de la satisfacción de necesidades colectivas utilizando los recursos públicos debería fundamentarse en al menos tres criterios básicos como son la eficacia, la eficiencia y la economía. Estos principios vienen recogidos en diferente normativa del sector público junto al valor de la equidad, manifestándose en primer término en el artículo 31.2 de la Constitución Española, en el cual se establece que “el gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía”. En el marco del nuevo paradigma, la capacidad de evaluación acorde con criterios de eficiencia y economía que se obtiene de la información económico-financiera y presupuestaria se muestra a menudo limitada, motivando que el contenido de los sistemas de información precise profundizar hacia los procesos internos y hacia el entorno.

También la función de control puede recoger estos principios en la verificación de las actuaciones públicas, de tal manera que una de sus vertientes se convierta en control de eficacia, de eficiencia y de economía. Esta faceta se está empezando a ubicar dentro de la esfera general del control de la actividad económico-financiera. El control, junto a la fiscalización (que sería el control de legalidad), puede enfocarse según la dependencia entre el organismo objeto de control y el órgano controlador, distinguiendo entre interno (efectuado por órgano interventor) o externo (Tribunal de Cuentas y organismos autonómicos de control externo existentes). La auditoría sería una de las clases de control efectuado a posteriori (Aragón, 1999, p. 19). Las auditorías, a su vez, pueden ser operativas, de regularidad o ambas integradas. En un siguiente nivel de desagregación, se distinguiría entre auditorías de eficacia, eficiencia y economía, auditorías de programas y auditorías de sistemas y procedimientos. La auditoría operativa aparece en las normas de auditoría del sector público emitidas por la IGAE (Resolución de 1 de septiembre de 1998), que pueden servir de modelo también para aquellos ámbitos del sector público sobre los que la IGAE no tiene competencias en cuanto a control interno.

3.2.- La descentralización y el cambio contable en el nivel local

En la medida en que avanza la descentralización del sector público, las administraciones locales incrementan su actividad, sobre todo en aquellos servicios y prestaciones que por su carácter de proximidad se producen con más eficacia a escala local. Dentro de los procesos de modernización de la administración pública, muchas de las reformas han tenido por este motivo su impacto en el ámbito local. Un factor adicional a considerar en el desarrollo de las reformas es que no se pueden mantener los sistemas contables concebidos para un modelo burocrático centralizado cuando hay un cambio de modelo organizativo hacia la gestión descentralizada (Pablos Rodríguez, 1997, p. 55). En este sentido, se revela fundamental, respecto de cada unidad autónoma o cuasiautónoma, elaborar mayor, mejor y más diversificada información en muchos aspectos, por ejemplo mejorar la rendición de cuentas, conocer resultados, obtener información sobre las actividades de unidades y centros, controlar y mejorar la utilización de recursos, ampliar el control de recursos hacia el control de resultados, vincular la responsabilidad de unidades descentralizadas a la información de control y evaluación, proporcionar una base informativa para la mejora, ayudar a clarificar objetivos, conocer los módulos de coste de la prestación de servicios y la capacidad financiera necesaria, etc.

En paralelo a los procesos de modernización de la administración pública, en la escena europea han tenido mayor protagonismo las reformas contables que se han producido a escala local. En alguna medida se ha producido una tendencia a aumentar el contenido informativo de la contabilidad del sector público local, que al menos en entidades de cierta escala ha supuesto extender el modelo contable hacia sistemas contables para la gestión. Aunque este aspecto, junto con la implantación de normas de consolidación, sean los más novedosos, también se han producido reformas en la

contabilidad financiera y presupuestaria de las entidades locales. Con diferentes concreciones, se puede encontrar un nexo común en las transformaciones: la flexibilidad normalizadora de los países anglosajones frente a la regulación formal continental (Vela, 1997, p. 236).

Existen varios trabajos que analizan el cambio producido en los sistemas contables a escala local, algunos en términos comparativos. Se pueden citar, seleccionando algunos de los más recientes, los de Vela, Arnau, Dasí y Gimeno (1997), Gimeno (1997), Fuertes (1998), Brusca y Córdor (1999). De la revisión de dichos trabajos, se puede efectuar un breve recorrido sobre algunos apuntes de la reforma contable en los niveles local y descentralizado en diferentes países europeos que nos describe diferentes panoramas, consecuencia de la distinta influencia de las variables. Por ejemplo, en Suecia, las entidades locales pueden aplicar voluntariamente el modelo contable empresarial (Fuertes, 1998, p. 236). En Italia, se implantan fórmulas de información contable pública basadas en indicadores, donde las experiencias de mayor implantación se apoyan en estructuras descentralizadas, en los entes locales, donde la reforma de 1990 incorpora a las cuentas anuales informes de evaluación de eficacia y eficiencia. También en Francia se empiezan a introducir indicadores de gestión, publicando ratios de diversas administraciones y comparando resultados de gestión entre entidades similares. En Alemania también se abre paso un proceso de reforma de los sistemas contables de la esfera local, bajo la experiencia llamada *New Control Model*, en el que se pretende incorporar sistemas contables de gestión (Vela, 1995, p. 236). En Dinamarca, a escala local, en las agencias con contrato-programa, la financiación plurianual queda determinada en función de los niveles de resultados obtenidos. En el caso de Finlandia, la ley municipal de 1995 extiende a las entidades locales las normas contables empresariales (Fuertes, 1998). En Bélgica, a partir de 1995 las entidades locales adoptan la partida doble y el devengo (Fuertes, 1998).

En España, el sistema de contabilidad pública aplicado a las entidades locales se plasma en dos instrucciones de 1990, una de las cuales recoge el tratamiento simplificado para municipios de menos de 5.000 habitantes. El modelo contable del sector público local integra dos vertientes: contabilidad presupuestaria y patrimonial. La aprobación del Plan General de Contabilidad Pública en 1994 plantea la conveniencia de una adaptación del sistema contable de la administración local, puesto que la ley 7/1985 reguladora de las bases de régimen local, que pretendía alinear la contabilidad local con la del resto de administraciones públicas, no tuvo desarrollo en la práctica. La IGAE, como centro directivo y gestor de la contabilidad pública, elaboró en 1995 un *Borrador del Nuevo sistema contable para la administración local* que contemplaba hasta 5 modelos, en función de la población y presupuesto de la entidad local. Sin embargo, el modelo contable empleado hoy en día por las administraciones locales es el recogido por las instrucciones de contabilidad de 1990, sin que aún se haya producido una adaptación al Plan General de Contabilidad Pública de 1994. La existencia de dos instrucciones se justifica en que las necesidades de información se gradúan según el tamaño. De hecho, en

municipios pequeños es muy factible que la función interventora no sólo se ocupe del control interno, sino que sirva como apoyo a la gestión financiera. Bien es cierto, por otra parte que se puede apreciar como el nuevo sistema empleado en la contabilidad local ha producido un cierto desinterés en algunos gestores, que no acaban de ver clara la utilidad de elaborar algunos de los estados contables que actualmente son obligatorios, lo cual permite concluir que la transposición de elementos de la contabilidad privada es un proceso que ha de adoptarse siempre con cierta precaución.

4.- UTILIDAD DE LOS INDICADORES EN EL MARCO DE LAS FUNCIONES DE GESTIÓN Y CONTROL EN EL SECTOR PÚBLICO

El fundamento y marco de los indicadores de gestión en el sector público es la capacidad de medir la asignación de recursos a necesidades colectivas bajo determinados criterios (eficacia, eficiencia, economía) en un contexto de nueva gestión pública. Uno de los elementos relevantes en la evolución de los sistemas contables públicos ha sido la ampliación de sus contenidos hacia la información para la gestión, lo cual supone en la práctica una incorporación de esquemas analíticos, que si bien no se ha planteado de forma genérica y sistematizada, se ha producido en forma de iniciativas concretas que surgen del entorno específico de las entidades.

Los indicadores son uno de los modelos analíticos que más han proliferado en el sector público, importados del sector institucional empresarial como herramienta de gestión y control. En el sector privado aparecen en un primer momento centrados en ofrecer soluciones técnicas para los procesos productivos, para, posteriormente, desarrollar patrones que tratan de anticiparse a los problemas que plantean los cambios en el entorno general y específico (Escobar y Lobo, 1998, p. 51). Su creciente desarrollo se explica en la utilidad informativa para la gestión y el control de las entidades, acrecentada para aquéllas de carácter no lucrativo, debido a su carácter alternativo al beneficio económico, que no puede servir de indicador en la manera en que se considera en el ámbito privado lucrativo. La función de los indicadores es dar una medida del nivel de los logros de la entidad en relación con los objetivos previstos, y, calculado periódicamente, permite un seguimiento, que, si se dispone de un referente o norma, se convierte en evaluación (Socias, 1999). Se trata de un instrumento de análisis flexible y multiusuario, que se puede construir bien desde la óptica interna o externa para diversos niveles (entidad, programa, proyecto, servicio), tanto desde una visión retrospectiva como para predecir la evolución futura.

La virtud de los indicadores radica en su capacidad de síntesis de la información en la que se basan, que además de datos contables (presupuestarios o económico-financieros) puede integrar magnitudes extracontables, que incorporen información sobre el entorno en el que actúa la entidad. El desarrollo doctrinal ha venido expandiendo el campo de los indicadores en el sector público desde el análisis presupuestario original

hasta, más recientemente, el análisis económico-financiero y la información para la gestión, e incluso fortaleciendo la vocación de proyectarse hacia el ciudadano o usuario de los servicios. Para el usuario interno, la información obtenida mediante análisis basados en indicadores puede resultar de utilidad tanto en el nivel de integración de los ciclos financieros como en la planificación, de cara a la asignación de los recursos públicos. Incluso hay países en los que los indicadores de gestión han pasado a formar parte de los informes financieros (Brusca, 1997). La progresiva introducción en los últimos tiempos de indicadores de gestión en distintas áreas de las entidades públicas se evidencia en la abundante literatura que ha generado este tema. Asimismo, se pueden encontrar propuestas integradoras de indicadores de gestión para el sector público, como la que realiza AECA (1997) para el caso español. La implantación de un sistema normalizado de indicadores para el seguimiento de objetivos empieza a convertirse en práctica habitual en los distintos niveles de la administración, y, así, en el entorno más inmediato de la Comunidad de Castilla y León, ya se ha contemplado un sistema de indicadores de seguimiento (que para el año 2001 abarca 8 programas que figuran en la Orden de 25 de mayo de 2000, de la Consejería de Economía y Hacienda, por la que se dictan normas para la elaboración de los Presupuestos Generales de la Comunidad de Castilla y León para el 2001).

Es posible encontrar ejemplos en Europa de cómo la ampliación de la dimensión informativa que suponen los indicadores comienza a explotarse en el nivel local. Se puede describir, como la más significativa y radical, la experiencia desarrollada por las autoridades locales y agencias descentralizadas del Reino Unido. La Ley de Gobiernos Locales de 1992 (*Local Government Act*) posibilita el desarrollo de indicadores de gestión de economía, eficacia y eficiencia para las entidades locales. La reforma de la *Local Government Act* en 1999 introduce la obligación de elaborar un plan estratégico que requiere un informe anual de auditoría y evaluación. El sistema británico se caracteriza porque los gobiernos locales desarrollan su contabilidad completamente al margen del presupuesto (Vela, 1997, p. 256), mostrando el gasto identificado por objetivos. Además, en el Reino Unido los sistemas contables públicos son diferentes en el nivel central que en el nivel local. En Gran Bretaña los emisores de normas para el sector público son los mismos organismos profesionales que actúan para la contabilidad empresarial, y que constituyen comités para el sector público. Para llevar a cabo un control del ámbito público se utiliza un registro de indicadores de gestión por funciones, organizadas en departamentos responsables de los diferentes servicios que proporciona la entidad, y con referencia al establecimiento de niveles de servicio. La idea es que las organizaciones públicas descentralizadas suministren los resultados de los indicadores de su actividad a los ciudadanos, junto a otra información que, a modo de memoria de gestión, sirve de interpretación y complemento, obligando a efectuar su recopilación en informes periódicos, que, en los organismos de carácter local, deben estar disponibles para todos los usuarios del ámbito territorial en el cual son responsables, a través de su publicación en prensa o en Internet. Los servicios públicos, en función del área en que estén encuadrados, tienen que cumplir una serie de normas especificadas en el *Citizen's Charter* o Estatuto

del Ciudadano (1991), de tal manera que se han publicado diferentes estatutos para distintas áreas. Tras una experiencia inicial de implantación gradual de sistemas de indicadores, el resultado del proceso, en 1994, concluye en el establecimiento de indicadores de gestión (hasta 180) por parte de un organismo, la *Audit Commission for Local Authorities and the National Health Service In England And Wales*, que actúa como observatorio de las autoridades locales, con la finalidad de obtener una visión global de la labor que los entes locales están llevando a cabo. La *Audit Commission*, cuyo lema es “promoviendo el mejor uso del dinero público”, no es un órgano de gobierno local, aunque está relacionado con los gobiernos locales. Las autoridades locales deben elaborar los datos requeridos, y la veracidad de la información se contrasta por auditores independientes. Desde 1995, la *Audit Commission* recoge en el nivel central los resultados individuales en los territorios de Inglaterra y Gales, emitiendo un informe para publicarlos conjuntamente. Más de cuarenta sistemas de indicadores, basados en una combinación de información obtenida de los estados financieros y niveles de servicio alcanzados, cubren la evaluación de la eficacia, eficiencia y economía de los servicios públicos, existiendo mecanismos de coordinación supralocales para los cuadros de indicadores. Además, muchas entidades locales desarrollan y publican sus cuadros adaptados a las circunstancias locales y específicas. Las organizaciones que demuestren un nivel de servicio de excelencia en el servicio público pueden ser distinguidas con premios o “sellos de la carta”. Para ello, la entidad debe demostrar que sus indicadores son sobresalientes en nueve criterios. Además, las mejores prácticas en gobierno local se difunden a través de un organismo que gestiona información y actúa como observatorio del espacio común de los gobiernos locales en el Reino Unido (*LGMB's Information Management Team*). La normativa auditora se desarrolla en la *Audit Commission Act* (1998). Un interventor en cada gobierno local depende de la *Audit Commission*, aunque también puede colaborar con consultores externos.

5.- CONSIDERACIONES SOBRE LA UTILIZACIÓN DE RATIOS E INDICADORES EN LA GESTIÓN PÚBLICA. ESPECIAL REFERENCIA AL ÁMBITO LOCAL

5.1.- Ratios e indicadores en el análisis presupuestario

Los ratios, en su acepción tradicional de cociente entre dos magnitudes, pueden integrarse en los sistemas de indicadores. El método de los ratios, tradicional en el mundo empresarial, puede ser susceptible de aplicarse a escala microeconómica en las organizaciones públicas (Fernández Fernández, 2000, p. 110), tanto para el análisis presupuestario como para el financiero, desde el momento en que a una entidad se le exige cumplir unos objetivos con unos recursos limitados (Prior, Verges y Vilardell, 1993). En principio, los ratios se inscriben fundamentalmente en la óptica externa del análisis, desde el momento en que la información que se utilice en su construcción tenga carácter público, pero ello no es óbice para que formen parte también de los sistemas de indicadores internos y que, en la práctica, se elaboren ratios más enfocados al usuario

interno, calculados a partir de datos y magnitudes proporcionados por los propios procesos del organismo, formando parte de informes de carácter restringido al interior de la organización. Como ya se ha mencionado, la tradición contable anglosajona suele tender hacia la apertura al usuario externo de los indicadores, que pasan a formar parte de los informes financieros. Es cierto que para los potenciales usuarios externos puede resultar difícil interpretar correctamente el significado de los ratios contables, por lo el enfoque hacia el cliente de la nueva gestión pública concede prioridad a indicadores que constituyan una representación más intuitiva para usuarios no iniciados.

Los ratios o indicadores calculados a partir de estados presupuestarios permiten analizar la gestión, comparando entre entidades similares, con estándares o analizando la evolución temporal. La valoración de la capacidad de gestión de recursos y de prestación de servicios a la comunidad se fundamenta en factores como el grado de ejecución del presupuesto de gastos e ingresos o el ritmo temporal de recursos (Pina, 1993, p. 109). El análisis mediante ratios de la información presupuestaria de una entidad se convierte en una primera aproximación, a través de los documentos contables, a variables significativas de la actuación y del cumplimiento de los objetivos de la entidad, en diferentes niveles.

Son muchas las aportaciones que se pueden encontrar relativas a la construcción de indicadores y ratios en el análisis presupuestario. Citemos, a modo de ejemplo, los trabajos de Dodero (2000, pp. 46-59), que recoge una clasificación según diferentes órganos emisores (indicadores de la O. M. del Ministerio de Economía y Hacienda de 20 de septiembre de 1989 por la que se establece la estructura de los presupuestos de las entidades locales; indicadores de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales; indicadores propios del Tribunal de Cuentas, así como otros indicadores utilizados por órganos de control externo), Fernández Fernández (2000, pp. 116-117) que realiza una distinción en el análisis presupuestario entre el método de los flujos y el de los ratios, proponiendo una relación de estos últimos, y Pina (1993, pp. 147 y ss.) que propone un exhaustivo análisis del estado del resultado presupuestario basándose en los documentos de la IGAE previos al Plan Contable de 1994. Como síntesis de diversas aportaciones, recogemos a continuación una batería de ratios, de utilidad para un análisis presupuestario extenso, que utilizan Benito, Martínez y Hernández (1998, pp. 237-238), recogiendo los ratios propuestos por los Órganos de Control Externo Autonómicos en los Informes anuales:

- Índice de tesorería = $(\text{Recaudación líquida} - \text{Pagos líquidos presupuestarios}) / \text{Presupuesto definitivo de gastos}$
- Índice de modificaciones presupuestarias = $\text{Total modificaciones del presupuesto de gastos} / \text{Total presupuesto inicial de gastos}$
- Índice de ejecución de ingresos = $\text{Total derechos reconocidos netos} / \text{Total presupuesto definitivo de gastos}$
- Índice de derechos pendientes de cobro = $\text{Total derechos liquidados pendientes de cobro} / \text{Total derechos liquidados}$

- Índice de obligaciones pendientes de pago = Total obligaciones pendientes de pago / Total obligaciones reconocidas
- Carga financiera global = Presupuesto liquidado de gastos [capítulos III y IX] / Presupuesto liquidado de ingresos del ejercicio anterior [capítulos I al V]
- Índice de personal = Capítulo I del presupuesto liquidado de gastos / Total presupuesto liquidado de gastos
- Índice de inversiones = Presupuesto liquidado de gastos [capítulos VI y VII] / Total presupuesto liquidado de gastos
- Índice de resultados de ingresos = Derechos liquidados pendientes de cobro de ejercicios anteriores / Total derechos liquidados pendientes de cobro
- Índice de resultados de gastos = Obligaciones reconocidas pendientes de pago de ejercicios anteriores / Total obligaciones reconocidas pendientes de pago
- Presión fiscal por habitante = Presupuesto liquidado de ingresos [capítulos I, II y III] / Número de habitantes
- Inversión por habitante = Presupuesto liquidado de ingresos [capítulos VI y VII] / Número de habitantes
- Carga financiera por habitante = (Capítulo III del presupuesto liquidado de gastos + Variación neta de pasivos financieros) / Número de habitantes
- Gasto público por habitante = Total obligaciones liquidadas / Número de habitantes
- Ingresos por habitante = Total derechos liquidados / Número de habitantes
- Transferencias corrientes por habitante = Capítulo IV del presupuesto liquidado de ingresos / Número de habitantes
- Transferencias de capital por habitante = Capítulo VII del presupuesto liquidado de ingresos / Número de habitantes
- Superávit o déficit por habitante = (Total derechos liquidados – Total obligaciones liquidadas) / Número de habitantes
- Grado de recaudación = Total recaudación líquida / Total derechos liquidados
- Grado de pago = Total pagos líquidos / Total obligaciones liquidadas
- Situación de liquidez = (Total recaudación líquida – Total pagos líquidos) / Total pendiente de cobro
- Situación de solidez = (Total recaudación líquida – Total pagos líquidos) / Total pendiente de pago
- Índice de autofinanciación = Capítulos I, II y III del presupuesto liquidado de ingresos / Total ingresos liquidados capítulos I al V
- Índice de dependencia = Transferencias corrientes capítulo IV del presupuesto liquidado de ingresos / Total ingresos corrientes liquidados [capítulos I al V]
- Índice de ahorro bruto = (Derechos liquidados [capítulos I al V] – Obligaciones liquidadas, excluidos gastos financieros [capítulos I, II y IV]) / Derechos liquidados [Capítulos I al V]
- Índice de ahorro neto = (Ahorro bruto – Capítulos III y IX del presupuesto liquidado de gastos) / Derechos liquidados [capítulos I al V]

5.2.- Aspectos operativos. Posibilidades y obstáculos para la implantación de sistemas de indicadores en el ámbito de la gestión pública local

Un aspecto esencial para evaluar las necesidades de información de la organización que da soporte a la actividad de producción de servicios públicos es el conocimiento de su dimensión y estructura, ya que el grado de complejidad del sistema informativo ha de ser consecuente con el tamaño de la entidad, su ámbito de actuación, y su peso relativo en los sistemas de provisión de servicios.

La gestión pública local durante la democracia se ha caracterizado por una primera etapa, hasta la primera mitad de la década de los ochenta, donde los mayores esfuerzos se dirigían a la reorganización de los servicios públicos, con preferencia hacia las estructuras administrativas. Posteriormente, en una fase de crecimiento económico, se produjo un desarrollo del territorio a través de infraestructuras, inversiones y dotaciones sociales. A lo largo de la década de los noventa, y en un entorno cambiante, es cuando se generaliza una mayor preocupación por la calidad de vida de los ciudadanos, poniendo en marcha iniciativas de reforma y modernización que suponen nuevos modelos de gestión pública. Una mejor atención al ciudadano en la provisión de servicios públicos supone en todos los niveles, incluido el local, una perspectiva hacia la gestión eficaz y eficiente de los recursos. A medida que las administraciones locales han ido ampliando el catálogo y la cobertura de sus servicios han ido creando su propia demanda. Lo cierto es que el tamaño de muchos municipios estaba dimensionado a la actividad agraria tradicional, y que esas condiciones espaciales quizá no sean adecuadas para la prestación eficiente de servicios. Las administraciones locales pequeñas corren el riesgo de no poder dar respuesta rápida y flexible a toda la demanda de servicios colectivos con los recursos disponibles, y ello motiva que, desde la esfera técnico-económica, también en este nivel la gestión pública necesite de herramientas que le ayuden a optimizar sus decisiones de asignación. En el momento en que los objetivos del sistema contable público exceden del mero control de legalidad, extendiéndose hacia las necesidades de la gestión, se produce una tendencia a la integración en el sistema informativo de presupuesto, contabilidad, e información útil para la planificación y el control. Por pequeña que sea la entidad, algunas de las técnicas de nueva gestión pública pueden ser perfectamente aplicables: planificación de los recursos, integración en redes o sistemas, optimización de la oferta de servicios, búsqueda y captación de nuevas fuentes de recursos presupuestarios (“*fund raising*”), elementos bajo los cuales subyace una nueva cultura de gestión y provisión de servicios públicos que trata de superar las ineficiencias burocráticas. La externalización y colaboración con entidades ajenas al sector público para la provisión de servicios es también una cuestión que se ha desarrollado en entidades de todo tamaño, y que se constituye en otro de los factores que requiere información para la adopción de decisiones. Sin embargo, es obvio que el tamaño va a cuestionar las necesidades de información compleja, aunque esta vaya destinada a la utilidad para la gestión, ya que introducir nuevos requisitos en los sistemas de información supone requerir un grado mínimo de

nuevos recursos destinados a satisfacer tal necesidad. Lógicamente, en entidades muy pequeñas es necesario evaluar primero si los resultados compensan el esfuerzo de elaborar nueva información (posiblemente sean las que presenten menores problemas de burocracia), quedando siempre la posibilidad de incorporar un potencial de información que afecte a ese territorio en una escala superior (que podría ser el ámbito territorial de la Diputación).

Los indicadores de gestión son un importante instrumento para la viabilidad y concreción de las evaluaciones de eficacia, eficiencia y economía en el ámbito de las entidades locales, incluso planteados como elemento de comparación, como demuestra la experiencia de vanguardia del Reino Unido de la *Audit Commission*. Sin embargo, las características tan acusadas del ejemplo británico son de difícil traslación a otros ámbitos, por las diferencias en la tradición jurídica y administrativa. La introducción de estas técnicas en nuestro entorno inmediato por ahora se muestra incipiente o inexistente. Para las entidades locales, el presupuesto sigue siendo el documento de información económico-financiera central, por lo que resulta esencial atender a sus magnitudes más significativas (Montesinos, 1993). En España, uno de los vehículos a través de los cuales los indicadores de gestión se vienen integrando en la gestión pública local son las auditorías operativas de las entidades locales. La ley 39/1988 establece que el control de eficacia se dirige a “la comprobación periódica del grado de cumplimiento de los objetivos, así como el análisis del coste de funcionamiento y rendimiento de los respectivos servicios e inversiones”. También se hace referencia a la auditoría de economía y eficiencia, que se centra en el análisis de los costes y gestión de los recursos utilizados en los distintos servicios. Por áreas de actuación, existen desarrollos concretos de la auditoría operativa en la gestión pública local (un ejemplo aplicado al servicio de limpieza de un municipio se puede ver en Pérez Morote, Tejada Ponce y Rojas Tercero, pp. 48-57).

Aunque los aspectos técnicos que plantea la gestión pública son de indudable actualidad, lo cierto es que la implantación es difícil de abordar. En el plano del armazón teórico que sustenta los procesos, aún existen algunas dificultades que salvar. Muchas de estas técnicas se importan del sector privado, donde encuentran su acomodo en el paradigma de la creación de un valor que puede ser mensurable en un mercado. Sin embargo, la modelización de la “creación de valor público” presenta hoy en día esquemas aún insatisfactorios. La ausencia de una función de producción que relacione inputs con outputs es otro obstáculo para calcular la eficiencia de algunos servicios. Además, las expectativas del ciudadano que accede a la prestación o servicio tienen que ver con una noción de la satisfacción eminentemente cualitativa, lo cual implica dificultades de interpretación por un sistema de información cuantitativo. En el plano operativo, para las entidades de pequeño tamaño (donde puede suponer un importante problema la elaboración de nueva información e implicaría la necesidad de dotación de recursos para desarrollar plenamente su función) el análisis sobre indicadores presupuestarios relacionado con datos poblacionales (que representarían las necesidades colectivas de los

ciudadanos) puede ser suficiente para interpretar interdependencias sobre el desarrollo de su actividad financiera. El desarrollo de sistemas más complejos de información para la gestión quedaría limitado a entidades locales de mayor tamaño y número de competencias, como pueden ser grandes municipios o diputaciones, o bien se puede formular sobre la base de un territorio más amplio, que incluya varias entidades. De hecho, en los resultados publicados del modelo británico se puede observar como se trabaja con un tamaño poblacional mínimo.

Las posibilidades de implantación de sistemas de indicadores en la administración local vienen condicionadas porque es el ámbito del sector público donde mayor grado de diversidad se puede encontrar. Más aún, si analizamos los municipios de Castilla y León, donde el ámbito local es heterogéneo y se encuentra polarizado, existen importantes diferencias en cuanto a tamaño, competencias, y, por consiguiente, formas de gestión. La conveniencia de implantar un sistema de información más amplio estaría condicionado al menos por las variables tamaño de la población y recursos con que cuenta la entidad. La situación que presenta el nivel local en Castilla y León a este respecto se ha perfilado en el siguiente cuadro, donde para cada provincia se han agregado, por estratos de población, el gasto presupuestario inicial en millones de ptas. del municipio del año 1998 (como representación de los recursos disponibles), el número de municipios que integran el estrato y el total de población de esos municipios según la Revisión Padronal de 1998. Asimismo, se ha incluido el gasto de la corporación provincial (en millones de ptas.). Como se puede comprobar, predominan las entidades locales de pequeña dimensión (2.199 municipios, el 97,9%, son menores de 5.000 habitantes, 48 mayores de 5.000, 14 mayores de 20.000 y sólo 4 -el 0,2%- son mayores de 100.000). Además, los 2.199 municipios de menos de 5.000 habitantes cuentan con una población de 975.058 habitantes, mientras que 1.509.545 se concentran en 48 municipios. Estos 48 municipios suponen el 60,76% de la población y el 64,15% del gasto presupuestario municipal. Con estos datos, puede entenderse que un planteamiento de indicadores de gestión individualizado para todo el nivel local puede resultar excesivo en una Comunidad Autónoma como Castilla y León, y que la racionalidad impone un enfoque hacia espacios territoriales que tengan una cierta dimensión.

		Ávila	Burgos	León	Palencia	Salamanca	Segovia	Soria	Valladolid	Zamora
menor de 5.000	Gasto	9.735,61	11.995,40	15.467,86	7.411,66	14.018,50	7.390,42	5.658,71	8.828,54	8.063,19
	Nº municipio	244	366	200	187	356	204	180	217	245
	Población total	100.583	108.202	208.983	76.972	139.282	72.474	46.798	106.878	114.886
5.001 a 20.000	Gasto	2.126,55	1.615,13	7.167,63	2.723,73	5.654,66	2.699,93	1.181,42	4.055,61	2.599,94
	Nº municipio	3	2	8	3	5	3	2	6	2
	Población total	18.899	11.131	72.617	22.906	51.811	20.269	10.913	45.182	25.894
20.001 a 50.000	Gasto	4.422,50	6.056,94	3.012,13	-	-	-	4.446,76	1.778,42	-
	Nº municipio	1	2	1	-	-	-	1	1	-
	Población total	47.650	65.038	23.487	-	-	-	33.882	20.023	-
50.001 a 100.000	Gasto	-	-	5.176,00	7.831,39	-	5.152,37	-	-	6.293,53
	Nº municipio	-	-	1	1	-	1	-	-	1
	Población total	-	-	61.469	79.745	-	54.012	-	-	64.421
más de 100.000	Gasto	-	20.231,69	18.524,22	-	15.270,67	-	-	30.451,00	-
	Nº municipio	-	1	1	-	1	-	-	1	-
	Población total	-	161.984	139.809	-	158.457	-	-	339.969	-
Presupuestos consolidados de las Corporaciones Provinciales y Organismos Autónomos		6.526,030	13.070,000	18.767,740	10.395,250	14.347,010	5.733,980	7.228,320	10.357,660	10.404,220

Cuadro 1. Fuente: Elaboración propia a partir de Presupuesto de gasto 1998 (en millones de ptas.) según MAP y Revisión padronal de 1998

6.- CONCLUSIONES

En el marco de los procesos de reforma y modernización del sector público, las nuevas tendencias de gestión pública plantean una orientación hacia la medición y evaluación del resultado que implica nuevas exigencias para los sistemas de información contable. En este sentido, la información contable pública empieza a extender sus contenidos hacia la utilidad para la gestión, incorporando técnicas del sector institucional empresarial como los indicadores de gestión, dirigidos al seguimiento de objetivos. Dada la irrelevancia del resultado, el análisis mediante indicadores o ratios puede incorporar, junto a magnitudes presupuestarias y económico-financieras, información para la gestión y sobre el entorno, tratando de establecer relaciones entre empleo de recursos públicos y satisfacción de necesidades, útil para la planificación y control de gestión pública.

El planteamiento de un sistema de indicadores en el ámbito de la administración local puede partir del análisis presupuestario como elemento central de la actividad económico-financiera del municipio, incorporando mayor complejidad en la medida que se incorporen datos de otra naturaleza, que supongan una medición de objetivos útil. No obstante, la posibilidad de implantación de un sistema de indicadores normalizado, integrado en los sistemas de información es un proceso que ha de abordarse con

precaución, valorando una serie de características concretas de la entidad, que tengan presente una dimensión mínima del territorio.

BIBLIOGRAFÍA

- AECA. Indicadores de gestión para las entidades públicas. Propuesta de Documento. Principios de contabilidad de gestión. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. Madrid, 1997.
- ARAGÓN, C. El control externo de la gestión económico-financiera de los entes locales. El Tribunal de Cuentas y los OCEX. Cuadernos de Administración Local. Serie teórica. Comunidad de Madrid. Madrid, 1999.
- BENITO LÓPEZ, B.; MARTÍNEZ CONESA, I.; HERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, J. “Análisis de los estados contables de las administraciones públicas a través de ratios”. IV Jornada de Trabajo sobre Análisis Contable ASEPUC. Palma de Mallorca, 1998, pp. 225-246.
- BRUSCA ALIJARDE, I. “Una nueva perspectiva de los informes financieros en contabilidad pública: los indicadores de gestión”. Revista de Contabilidad. Vol. 0, nº 0, enero-diciembre. Santander, 1997, pp. 27-56.
- BRUSCA ALIJARDE, I.; CÓNDOR LÓPEZ, V. “Un estudio comparativo de los sistemas contables en el ámbito de la administración local”. Auditoría Pública nº 18, septiembre. Pamplona, 1999
- DODERO JORDÁN, A. “El análisis presupuestario en las entidades locales”. VI Jornada de Trabajo sobre contabilidad pública ASEPUC. Oviedo, marzo 2000, pp. 45-59.
- ESCOBAR PÉREZ, B.; LOBO GALLARDO, A. “Implicaciones metodológicas del cambio paradigmático en contabilidad para la gestión: especial referencia a los estudios de caso”. IV Jornada de Trabajo sobre Contabilidad de Costes y Gestión. ASEPUC. Castellón, 1998, pp. 49-64.
- FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, J. M. “Utilidad de la información contable pública” VI Jornada de Trabajo sobre contabilidad pública ASEPUC. Oviedo, marzo 2000, pp. 89-138.
- FUERTES FUERTES, I. “Las reformas contables en el proceso general de reestructuración de la administración local: una perspectiva europea”. IV Jornada de Trabajo sobre Contabilidad de Costes y Gestión. ASEPUC. Castellón, 1998, pp. 231-242.

- GIMENO RUIZ, A.: “La descentralización de la gestión pública: implicaciones contables”. Actualidad Financiera. 2º trimestre, nº monográfico. Madrid, 1997, pp. 45-56.
- HOOD, C. “The new public management in the 80s: variations on a theme”. Accounting, organizations and society. Vol. 20, nº 2 y nº 3. 1995, pp. 93-109.
- LÖFFLER. La modernización del sector público desde una perspectiva comparativa: conceptos y métodos para evaluar y premiar la calidad en los países de la OCDE. Documentos INAP nº 8. Madrid, 1996, pp. 8-9.
- LÓPEZ DÍAZ, A. “Análisis y contabilidad de gestión en el sector público”. III Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Pública. ASEPUC, Málaga, 1995.
- MINISTERIO DE ADMINISTRACIONES PÚBLICAS. La transformación de la gestión pública. Las reformas en los países de la OCDE. Colección Informes y Documentos. MAP. Madrid, 1997
- MONTESINOS JULVE, V. “Análisis de la información contable pública”. Revista Española de Financiación y Contabilidad, vol. XXIV, nº 83. Madrid, 1993, pp. 281-300.
- PABLOS RODRÍGUEZ, J. L. “El proceso de planificación y control y el sistema de información para la gestión en el marco del nuevo modelo de gestión pública”. Cuadernos Aragoneses de Economía, 2º época, volumen 7, nº 1. Zaragoza, 1997, pp. 51-67.
- PÉREZ MOROTE, R.; TEJADA PONCE, A.; ROJAS TERCERO, J. A. “La función de auditoría operativa en la Administración Municipal. El servicio de limpieza viaria”. Auditoría Pública nº 21, septiembre. Pamplona, 2000, pp. 48-57.
- PINA MARTÍNEZ, V. “Análisis del resultado económico y financiero de las entidades públicas”. Revista de Contabilidad y Tributación del Centro de Estudios Financieros, pp. 97 y 176, nº 125-126, agosto-septiembre. Madrid, 1993.
- PINA MARTÍNEZ, V., TORRES PRADAS, L. Análisis de la información externa, financiera y de gestión de las administraciones públicas. 2ª edición actualizada. ICAC, Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid, 1999.
- PRIOR, D.; VERGES, J.; VILARDELL, I. La evaluación de la eficiencia en los sectores privado y público. Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid, 1993.

- SOCIAS SALVÁ, A. La información contable externa en las entidades privadas no lucrativas. Especial referencia a las ONG. ICAC. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid, 1999.
- TORRES, L. “Indicadores de gestión para las entidades públicas”. Revista Española de Financiación y Contabilidad, vol. XX, nº 67, abril-junio. Madrid, 1991, pp. 535-558.
- VELA BARGUES, J. M. La contabilidad pública en Alemania. Incluido en *La contabilidad pública en algunos países de la OCDE.* IGAE. Madrid, 1995.
- VELA BARGUES, J. M.: “Un análisis comparativo de la contabilidad pública española en el contexto internacional”. ”. Revista de Contabilidad. Vol. 0, nº 0, enero-diciembre. Santander, 1997, pp. 229-264.
- VELA, J. M.; ARNAU, A.; DASÍ, R. M. y GIMENO, A. “Un estudio comparativo de sistemas contables en el ámbito de la administración local”. Cuadernos Aragoneses de Economía 2º época, volumen 7, nº 1. Zaragoza, 1997, pp. 11-28.